

Audience publique du 31 mai 2006

Recours formé par la société anonyme ... S.A., ...
contre des bulletins d'impôt et de la retenue d'impôt
émis par le bureau d'imposition Sociétés Esch/Alzette
en matière de bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 20707 du rôle, déposée le 25 novembre 2005 au greffe du tribunal administratif par Maître Lydie LORANG, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L- ... , immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 24013, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation

- des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- des bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- des bulletins d'impôt sur la fortune pour les années 2002, 2003 et 2004,

tous émis le 1^{er} décembre 2004 par le bureau d'imposition Sociétés Esch/Alzette de la section des Sociétés de l'administration des Contributions Directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} mars 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 24 mars 2006 par Maître Lydie LORANG pour compte de la société ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Lydie LORANG et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mai 2006.

Après avoir examiné les déclarations fiscales de la société ... S.A., déposées pour les années 2001-2003, le bureau d'imposition Sociétés Esch l'a informé par courrier du 7 octobre 2004 de son intention d'effectuer les redressements suivants :

« Ad 2001 :

Majoration du bénéfice d'un montant de 359.478.- frs par la majoration de la reprise pour utilisation privée des voitures qui est portée à 240.000.- frs (12x20.000 frs) soit 119.478.- frs et par la mise en compte d'une part privée des frais de représentation évaluée forfaitairement à 200.000.- frs.

En outre ces majorations de bénéfice sont considérées comme distribution cachée de bénéfice suivant article 164 (3) LIR et soumise comme telle à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 25%.

Après l'imposition de l'année 2000, la société ne dispose plus de pertes reportables ni au niveau de l'IRC, ni au niveau de l'ICC.

Ad 2002 :

Majoration du bénéfice d'un montant de 8.012,41 € par la majoration de la reprise pour utilisation privée des voitures qui est portée à 6.000 € (12x500 €) soit 3.012,41 € et par la mise en compte d'une part privée des frais de représentation évaluée forfaitairement à 5.000,00 €.

En outre ces majorations de bénéfice sont considérées comme distribution cachée de bénéfice suivant article 164 (3) LIR et soumise comme telle à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 20%.

En 2000, la valeur de la résidence Patricia a été diminuée de 926.828.- frs par le bureau d'imposition sans que vous ayez ajusté vos comptes au 31.12.2002. Il s'ensuit que le bénéfice de cession de la résidence est majoré de cette différence, soit 22.975.47 €.

Ad 2003 :

Majoration du bénéfice d'un montant de 4.212,42 € par la majoration de la reprise pour utilisation privée des voitures qui est portée à 6.000 € (12x500 €) soit 3.012,42 € et par la mise en compte d'une part privée des frais de représentation évaluée forfaitairement à 1.200,00 €.

En outre ces majorations de bénéfice sont considérées comme distribution cachée de bénéfice suivant article 164 (3) LIR et soumise comme telle à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 20%.

Suivant article 164 (3) LIR, la prise en charge par la société de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux due suite à une distribution cachée de bénéfice constitue une nouvelle distribution cachée de bénéfice au profit de l'associé. La retenue d'impôt sur les revenus de capitaux de 78.812,24 € n'est donc pas rajoutée au résultat comme retenue d'impôt mais comme distribution cachée de bénéfice et sera soumise comme telle à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux au taux de 20%. (...) »

Après avoir recueilli les observations de la société ... S.A. formulées par courrier de son mandataire du 2 novembre 2004, le bureau d'imposition a émis en date du 1^{er} décembre 2004 les bulletins suivants :

- bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- bulletins de l'impôt commercial communal pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux pour les années 2001, 2002 et 2003 ;
- bulletins d'impôt sur la fortune pour les années 2002, 2003 et 2004.

Par courrier de son mandataire datant du 21 février 2005, la société ... S.A. s'adressa au directeur de l'administration des Contributions Directes pour lui soumettre une réclamation contre l'ensemble des bulletins d'imposition ci-avant visés en contestant d'abord en leur principe les majorations imposées du chef de la reprise pour utilisation privée des voitures pour les trois exercices concernés. Elle reprocha plus particulièrement au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération la reprise déclarée pour l'utilisation des véhicules par les employés et de s'être limité à prendre en compte la seule utilisation des véhicules par les associés. Elle reproche en outre au projet d'imposition ci-avant visé du 7 octobre 2004 de mentionner une simple « *reprise pour utilisation privée des voitures* » sans pour autant spécifier et détailler les véhicules concernés ainsi que l'utilisateur censé avoir bénéficié du véhicule à titre privé. De ce fait, elle n'aurait pas été en mesure de saisir clairement les reproches lui adressés, ni encore la base sur laquelle la taxation d'office fut opérée. Estimant qu'il appartiendrait à l'administration fiscale de supporter le fardeau de la preuve des faits ayant augmenté la charge fiscale, la demanderesse estime que les majorations lui infligées seraient infondées.

Concernant ensuite le report des pertes, la société a attiré l'attention du directeur sur le fait que l'imposition de l'année 2000 était contestée, tandis qu'au sujet des reprises du chef d'une part privée des frais de représentation, elle a relevé que les montants annuels déclarés ne représenteraient en réalité qu'une part minime de son chiffre d'affaire, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de procéder à des majorations de ce chef, ni à des retenues d'impôts y relativement. Ici encore elle fait valoir que le bureau d'imposition n'aurait apporté aucun élément de preuve justifiant la taxation d'office,

alors que pourtant le fardeau de la preuve lui reviendrait, s'agissant de faits ayant augmenté la charge fiscale.

Cette réclamation étant restée sans suite, la société ... S.A. a fait introduire, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2005, un recours contentieux tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des différents bulletins d'impôt ayant fait l'objet de sa réclamation du 21 février 2005.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de la retenue d'impôt sur le revenu de capitaux, ainsi que de l'impôt sur la fortune, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces mêmes bulletins.

En effet, aux termes du prédit article 8, paragraphe 3, point 3, lorsqu'une réclamation au sens du §228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation.

Avant d'aborder l'examen proprement dit du recours, il y a lieu de toiser le moyen de la demanderesse formulé dans son mémoire en réplique tendant au rejet pour cause de tardiveté du mémoire fourni pour compte de l'Etat en date du 1^{er} mars 2006.

Conformément aux dispositions de l'article 4 (3) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le dépôt de la requête introductive d'instance vaut signification à l'Etat. Conformément encore aux dispositions de l'article 5 (1) de la même loi, l'Etat est tenu de fournir sa réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive, soit en l'espèce au plus tard le 25 février 2006, étant entendu que ce délai, conformément au point (6) du même article 5, est prévu à peine de forclusion.

Il s'ensuit que le mémoire du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} mars 2006 est à écarter des débats pour avoir été déposé hors délai. Le mémoire en réplique fourni pour compte de la société demanderesse est à son tour à écarter des débats, étant donné qu'il ne tire sa raison d'être que d'un mémoire en réponse valablement déposé, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Quant à la recevabilité du recours

Conformément au paragraphe 232 alinéa 2 AO qui dispose comme suit: « *Liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit*

der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden », un bulletin d'impôt proprement dit n'est pas susceptible d'être attaqué par des moyens relatifs à ce qui est déterminé formellement par le bulletin de la base d'assiette.

Dans l'hypothèse, vérifiée en l'espèce, où le bulletin de la base d'assiette se trouve matériellement réuni au bulletin de l'impôt commercial communal pour être renseigné sur un même support matériel, il y a cependant lieu de constater, à partir des moyens avancés en cause, que le contribuable a entendu agir non pas contre le bulletin de l'impôt commercial communal pris isolément, mais également contre le bulletin de la base d'assiette qui lui fut notifié sur un même support.

La même conclusion ne saurait cependant être retenue en ce qui concerne le recours dirigé contre le bulletin de l'impôt sur la fortune pour les années 2002, 2003 et 2004, étant donné que les critiques formulées par le demandeur auraient dû être dirigées contre un bulletin clairement distinct, en l'occurrence le bulletin d'établissement séparé qui n'est pas déféré au tribunal à travers le recours sous examen.

Il s'ensuit que le recours dirigé contre ledit bulletin d'impôt sur la fortune est irrecevable.

Il est encore constant qu'un bulletin ne fixant pas de cote d'impôt positive ne saurait en principe ouvrir le droit à réclamation, faute de charge fiscale imposée au contribuable lui causant grief¹. Le mandataire du demandeur, confronté lors des plaidoiries à la question de la recevabilité de son recours dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 retenant une cote zéro, n'ayant pas autrement pris position ou spécifié en quoi son recours présenterait un quelconque intérêt à agir dans son chef, le recours sous examen est encore irrecevable pour autant que dirigé contre lesdits bulletins.

Le recours en réformation ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

Quant au fond

La demanderesse conteste en leur principe pour l'ensemble des trois exercices 2002, 2002 et 2003, les majorations lui imposées du chef de la reprise pour utilisation privée des voitures, ces montants ayant été portés à 240.000 LUF pour 2001, et à 6.000 € pour 2002, respectivement pour 2003. Elle signale avoir clairement déclaré une part privée pour l'utilisation des véhicules en distinguant entre l'utilisation privée faite par les associés et l'utilisation privée faite par les employés de la société qui serait conforme à la réalité, tandis que le redressement imposé ne prendrait pas en compte la reprise déclarée

¹ cf. trib. adm. 4 février 1998, n° 9850 du rôle, Pas. adm. 2005, V° Impôts, n° 377 et autres références y citées, page 432.

pour l'utilisation des véhicules par les employés et se limiterait à prendre en compte l'utilisation des véhicules par les associés.

Tout comme dans sa réclamation adressée au directeur, la société demanderesse relève en outre que le projet d'imposition du 7 octobre 2004 sur base duquel les redressements ont été opérés mentionne une simple « *reprise pour utilisation privée des véhicules* », sans que les véhicules n'aient été ni spécifiées, ni détaillées et sans que l'utilisateur, pourtant censé avoir bénéficié du véhicule à titre privé, n'ait été indiquée de sorte que de ce fait elle n'aurait pas été en mesure de savoir clairement ce qu'on lui reproche, ni sur quelle base la taxation d'office a été opérée.

Il y a lieu de relever d'abord que s'agissant de dépenses d'exploitation que le contribuable entend faire valoir pour diminuer son revenu imposable, il lui revient d'établir que la dépense en question fut provoquée exclusivement par l'entreprise.

Aux termes de l'article 45 (1) de la loi modifiée du 45 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégée « LIR », « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

En l'absence de toute règle de proportionnalité, les dépenses d'exploitation répondant à la définition générale ci-avant relatée ne connaissent pas de limitation quant à leur montant, le contribuable étant seul juge de l'opportunité de la dépense et de son importance².

En l'espèce il n'est pas contesté que les voitures par rapport auxquelles des dépenses d'exploitation ont été déclarées appartiennent à la société demanderesse qui, en tant que personne morale à objet exclusivement commercial, ne saurait pas, par essence, prétendre à une éventuelle ventilation justifiée par l'utilisation de ce véhicule à des fins privées dans son propre chef, de sorte qu'une éventuelle mise à disposition de ce véhicule à des associés ou salariés pour leurs besoins privés est susceptible d'entrer en ligne de compte uniquement au titre d'un avantage en nature conféré le cas échéant aux personnes concernées.

Si le bureau d'imposition peut certes mettre en doute le fait qu'un véhicule déterminé d'une société commerciale fut exclusivement affecté à l'usage professionnel et procéder le cas échéant à des vérifications dans le but de contester la qualification afférente de dépense d'exploitation, il n'en reste pas moins que pour conclure utilement à l'existence d'une dépense mixte, voire privée, il doit disposer d'un minimum d'indices permettant de dégager l'existence d'une affectation autre que professionnelle du véhicule concerné.

En l'espèce, le fait même que les véhicules en question ont connu en partie une affectation autre que professionnelle se dégage des déclarations mêmes de la société demanderesse qui a ventilé les dépenses afférentes en fonction de l'utilisation privée

² V° N. Fehlen, La détermination du revenu soumis à l'impôt, in Etudes fiscales n°s 99 – 102, novembre 1996, p. 41

qu'ont connue les différents véhicules, de sorte que la question litigieuse se résume pour la demanderesse à la question du montant des reprises effectuées, sans que le principe même d'une ventilation ne soit contesté.

Même si en l'absence de toute prise de position complémentaire de la part de l'Etat, qui n'a pas utilement comparu en cause, la simple information renseignée dans le courrier prérelaté du 7 octobre 2004 relative aux majorations du bénéfice retenues par la majoration de la reprise pour utilisation privée des voitures peuvent paraître insuffisantes pour sous-tendre pleinement les redressements effectués à ce titre, force est cependant de constater que la société demanderesse reste à son tour en défaut de fournir des éléments d'appréciation concrets, susceptibles de dégager le caractère justifié de ses propres prétentions présentées à l'appui du recours contentieux sous examen.

En effet, il se dégage des pièces versées au dossier qu'au-delà des déclarations de la demanderesse au sujet de l'utilisation de ces voitures, il n'existe par rapport à son parc automobile, ni de carnet de route, ni un autre élément de preuve permettant de justifier la réalité du caractère professionnel déclaré, ce constat ayant par ailleurs été confirmé à la barre par le mandataire de la demanderesse en ce sens qu'il n'existe pas d'autres pièces susceptibles de conforter le caractère de dépenses d'exploitation du véhicule en question.

Or, la mission du juge administratif, lorsqu'il est investi du pouvoir de réformer, consiste en règle générale à substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, de sorte qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre le cas échéant l'exercice utile de ce pouvoir de réformation.

En l'espèce, force est de constater que la demanderesse a non seulement manqué à son devoir de collaboration envers les autorités fiscales, mais est également restée en défaut d'instruire à suffisance le recours sous examen par la fourniture d'éléments de preuve permettant d'établir l'affectation exclusivement professionnelle du véhicule concerné, étant entendu que conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve d'une dépense d'exploitation, en tant que fait réduisant la cote d'impôt, appartient au contribuable et que celui-ci est admis à la rapporter par tous les moyens, hormis le serment.

Il se dégage de l'ensemble des considérations qui précèdent que le premier moyen de la demanderesse laisse d'être fondé.

La demanderesse a relevé ensuite que l'imposition de l'année 2000 était contestée et qu'elle se réserverait le droit de demander le report des pertes accrues dans son chef pour l'année 2000.

Tel que relevé à juste titre par la demanderesse, l'issue de son recours contentieux inscrit sous le numéro 20705 du rôle et toisé par jugement de ce même 31 mai 2006 aurait, de façon automatique, des répercussions sur le rapport des pertes pour les exercices concernés par le présent recours.

La demanderesse critique ensuite sous son point 3 de sa requête introductive d'instance différentes reprises qui ont été faites en rapport avec la catégorie « *frais de représentation* ». Elle estime que ces frais ne seraient pas exagérés par rapport au chiffre d'affaires réalisé et en comparaison avec des entreprises similaires, telles par exemple de grands bureaux d'architecture pour lesquels les frais exposés pourraient représenter jusqu'à 6 % du chiffre d'affaires. Elle souligne dans ce contexte que les frais de représentation sont à la base du succès d'une firme de construction et de promotion et qu'il est en effet très important de soigner les relations d'affaires (architectes, promoteurs, collaborateurs, personnalités publiques) pour une bonne marche des affaires. La demanderesse demande par conséquent que des majorations lui imposées du chef de la mise en compte d'une part privée des frais de représentation pour les trois exercices 2001, 2002 et 2003 soient supprimées et que la requalification en distribution cachée de bénéfice pour les années en question ainsi que les montants indiqués à ce titre soient déclarées sans fondement, de même que les retenues d'impôts sur les revenus des capitaux calculées sur cette base.

Conformément aux dispositions de l'article 45 LIR « *sont considérées comme dépenses d'exploitation déductibles les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise* ».

S'il suffit ainsi certes pour une dépense d'avoir sa cause exclusive dans l'exploitation pour être déductible, il n'en demeure cependant pas moins que la qualification de dépense d'exploitation s'entend concrètement, par rapport à chaque dépense déclarée à ce titre, de sorte que l'argumentation générale consistant à faire état du caractère approprié de la déductibilité d'un pourcentage déterminé du chiffre d'affaires au titre de frais de représentation, n'est pas de nature à énerver la régularité des décisions litigieuses. En l'absence encore de toute spécification des différentes dépenses que la société estime avoir été indûment reprises, ainsi que de pièces et d'explications circonstanciées afférentes, force est de constater que la requête introductive d'instance manque de rencontrer les impératifs de précision requis pour engager utilement un examen contentieux du moyen relatif aux frais généraux.

En effet, si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond en la présente matière, il n'en demeure pas moins que saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer ne peut s'effectuer que dans le cadre des moyens invoqués par le demandeur pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son rôle ne consiste à procéder de sa propre initiative à un réexamen général et global de la situation fiscale du demandeur, entrevue de manière générale par rapport à un poste de frais généraux. Il ne suffit dès lors pas de contester des reprises effectuées en renvoyant en substance le juge administratif au contenu du dossier administratif, mais il appartient au requérant d'établir de manière précise et concrète que la décision critiquée est non fondée ou illégale tant en ce qui concerne sa conclusion que sa motivation.

Il se dégage des considérations qui précèdent que le troisième moyen invoqué à l'appui de la requête introductive d'instance laisse à son tour d'être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

déclare le recours en réformation irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 2002, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune des années 2002, 2003 et 2004 ;

reçoit le recours en réformation pour le surplus en la forme ;

au fond le dit non justifié et en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 31 mai 2006 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Lamesch, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert